



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19.6.2024

Αριθμός απόφασης: **1886**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου κατά της α) της με αριθμό/14.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, β) της με αριθμό/14.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, γ) της με αριθμό/14.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, δ) της με αριθμό/14.12.2023 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και ε) της με αριθμό/14.12.2023 Πράξης Επιβολή Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Το με αρ. πρωτ. .../2.5.2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
7. Την με αριθ. 31.14.5.2024 Απόφαση Παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης της ενδικοφανούς.
8. Την με αριθ. .../27.5.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας καθώς και το υπ' αριθ./7.6.2024 Πόρισμα επί Αναπομπής Υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.
9. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./14.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 22.207,34 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.103,67 ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.194,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 36.505,58 ευρώ. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 64.914,20 €, έναντι του δηλωθέντος 8,99 €.
2. Με την υπ' αριθμ./14.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 89.839,26 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 44.919,63 ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.721,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 151.479,96 ευρώ. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 215.223,05 €, έναντι του δηλωθέντος 24,70 €.
3. Με την με αριθμό/14.12.2023 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 40.049,80 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 545.806,42 €, αντί του δηλωθέντος 354.006,41 €.
4. Με την με αριθμό/14.12.2023 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 54.936,23 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος στο ποσό των 642.033,22 €, αντί του δηλωθέντος 332.084,03 €.
5. Με την υπ' αριθμ./14.12.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α§1 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 212.592,22 €, και συγκεκριμένα ποσού 81.965,68 € για το έτος 2017 και 130.626,54 € για το έτος 2018, καθόσον δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ..

Οι ως άνω πράξη εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 14.12.2023 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, η οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. /31.3.2023 εντολής ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το υπ' αριθ. πρωτ. /2.5.2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού του φερόμενου ως εισοδήματος και της νομικής βάσεως του οικείου καταλογισμού μεταξύ του δηλωθέντος κατά χρήση εισοδήματος και του απευθείας οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.
2. Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας.
3. Έλλειψη νομιμότητας προσβαλλόμενων πράξεων αναφερόμενων στη χρήση 2017 λόγω παραγραφής.
4. Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο αυξημένο κατά 200%.
5. Κατά εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού, χωρίς νόμιμη αιτιολογία και μάλιστα κατά παράβαση των διδαγμάτων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του ότι: α) τα χρηματικά ποσά των φιλοδωρημάτων που προήρχοντο από τις πληρωμές των πελατών με κάρτες υπερβαίνουν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000,00€), β) εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων ποσού 50.000,00 € (διευκολύνσεις πελατών), γ) αυθαίρετα ο έλεγχος θεώρησε ότι χρηματικό ποσό 35.900,00 € εισέπραξε από την επιχειρηματική του δραστηριότητα αφού εξ' αυτών ποσό ύψους 30.000,00 € αποτελεί κατάθεση αποταμιεύσεων από τον ίδιο και ποσό ύψους 5.900,00 € αποτελεί επιστροφή ποσού από τον για διευκόλυνση σε οικονομικές υποχρεώσεις του που αφορούσαν στη νομιμοποίηση αυθαίρετων κατασκευών της οικοδομής που μισθώνει από τον ίδιο και τη σύζυγό του.

Υποβληθέν υπόμνημα από τον προσφεύγοντα μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς:
Την 2.5.2024 ο προσφεύγων υπέβαλε μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS το υπ' αριθμ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε κι επικαλέστηκε νέα στοιχεία, και συγκεκριμένα τα εξής:

1. Την υπ' αριθ. /02-03-2018 πράξη επιβολής προστίμου.
2. Την υπ' αρ. /25-05-2018 πράξη επιβολής προστίμου.
3. Την υπ' αρ. /19-06-2018 πράξη επιβολής προστίμου.
4. Excel εξαχθέν από την των πληρωμών μέσω POS μηνός Μαΐου του έτους 2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.
5. Excel εξαχθέν από την των πληρωμών μέσω POS μηνός Ιουνίου του έτους 2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.
6. Excel εξαχθέν από την των πληρωμών μέσω POS μηνός Ιουλίου του έτους 2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.
7. Excel εξαχθέν από την των πληρωμών μέσω POS μηνός Αυγούστου του έτους 2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.
8. Excel εξαχθέν από την των πληρωμών μέσω POS μηνός Σεπτεμβρίου του έτους 2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.

9. Excel εξαχθέν από την των πληρωμών μέσω POS μηνός Οκτωβρίου του έτους 2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.
10. Συγκεντρωτικό Excel από τις κάρτες που αφορά το χρονικό διάστημα από 01.01.2023 έως 31.12.2023, στο οποίο εμφανίζονται επακριβώς τα χρηματικά ποσά που αφορούν tips.
11. Μισθοδοτική Κατάσταση έτους 2017.
12. Μισθοδοτική Κατάσταση έτους 2018.
13. Την από 29.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση του εργαζομένου του
14. Την από 28.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση της εργαζομένης του
15. Την από 29.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση του εργαζομένου του
16. Την από 29.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση του εργαζομένου του
17. Την από 30.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση του εργαζομένου του
18. Την από 28.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση της εργαζομένης του
19. Την από 25.04.2024 Υπεύθυνη Δήλωση μέσω του

Επειδή το ως άνω Συμπληρωματικό Υπόμνημα υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας στις 2.5.2024, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (28.5.2024), εκδόθηκε η υπ' αριθ. /14.5.2024 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς κατά τριάντα ημέρες (30) σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 5 του ισχύοντος Κ.Φ.Δ..

Αναπομπή της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ:

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς, και δεδομένου με το ανωτέρω υπόμνημα ο προσφεύγων προέβαλε νέους ισχυρισμούς, ενώ, επίσης, προσκόμισε και επικαλέστηκε τα ανωτέρω νέα στοιχεία, ισχυριζόμενος ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ με την υπ' αριθμ. /27.5.2024 Πράξη του Προϊσταμένου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα. Η εν λόγω αναπομπή διαβιβάστηκε μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS την 28.5.2024.

Η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ απάντησε στην ως άνω αναπομπή με το από 7.6.2024 και με αριθμό Πόρισμα επί Αναπομπής Υπόθεσης.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67§3 του ν. 4172/2013 η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα, με έδρα στον και κύρια δραστηριότητα διενεργήθηκε έλεγχος βάσει της υπ' αριθ. /31.3.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για τις χρήσεις 2017 και 2018, οι δηλώσεις για τα οποία υπεβλήθησαν κατά το 2018 και 2019 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα του ελέγχου αποτυπώθηκαν στις από 14.12.2023 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι από 14.12.2023 προσβαλλόμενες πράξεις που κοινοποιήθηκαν, κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., την 29.12.2023. Συνεπώς, ο έλεγχος έλαβε χώρα εντός της

προβλεπόμενης στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. πενταετούς προθεσμίας και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ απέστειλε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (RE.....), η οποία παρελήφθη την 9.10.2023, το υπ' αριθμ. πρωτ. /2-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένους τους τον προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω υπέβαλε την 7.11.2023 υπόμνημα έγγραφων απόψεων οι οποίες έλαβαν αριθ. πρωτ.

Συνεπώς ο προσφεύγων έλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων με επισυνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και υπέβαλε υπόμνημα έγγραφων απόψεων και ο ισχυρισμός του ότι είναι παράνομη μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού του φερόμενου ως εισοδήματος και της νομικής βάσεως του οικείου καταλογισμού μεταξύ του δηλωθέντος κατά χρήση εισοδήματος και του απευθείας οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. [...]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους

συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα χρηματικά ποσά των φιλοδωρημάτων που προήρχοντο από τις πληρωμές των πελατών με κάρτες υπερβαίνουν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000,00€). Προς τούτο προσκόμισε με καταστάσεις των πληρωμών μέσω POS Μάϊου- Οκτωβρίου 2023, καταστάσεις καρτών για το διάστημα 1.1.2023-31.12.2023 και υπεύθυνες δηλώσεις των εργαζομένων ότι τα φιλοδωρήματα μοιράζονταν καθημερινά στο προσωπικό κι επικαλείται ότι από αυτό αποδεικνύεται ότι ένα ποσοστό περίπου 10% επί των εισπράξεων της επιχείρησής του αφορά σε φιλοδωρήματα πελατών το οποίο κατ' αναλογία ισχύει και για τα έτη 2017- 2018.

Επειδή οι ανωτέρω καταστάσεις πληρωμών μέσω καρτών αφορούν στο έτος 2023 και όχι στα ελεγχόμενα έτη, ενώ ακόμα κι από αυτές δεν προκύπτει ότι τα φιλοδωρήματα ανέρχονται στο ύψος που υποστηρίζει ο προσφεύγων. Σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων, ο οποίος που αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών, όφειλε να προσκομίσει τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ισχυρίζεται ότι καταβάλλει μετρητά σε τρίτες επιχειρήσεις για υποχρεώσεις πελατών του και εισπράττει μέσω κάρτας το αντίστοιχο ποσό και ότι διευκόλυνε τους πελάτες του για άμεση ρευστότητα με χρέωση καρτών του πλην όμως, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τέθηκε κανένα στοιχείο στην διάθεση του ελέγχου ότι διενεργήθηκαν τέτοιου είδους διευκολύνσεις σε ποιες περιπτώσεις και σε τι ποσά αντιστοιχούν, ενώ και στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς δεν προσκομίσθηκαν σχετικά στοιχεία ούτε εξειδικεύτηκαν οι επικαλούμενες συναλλαγές.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το χρηματικό ποσό 5.900,00 € καταβλήθηκε από τον γιατί τον είχε διευκολύνει ο προσφεύγων για πληρωμή οφειλής του στην ΔΟΥ, στον ΕΦΚΑ και στο ΥΠΕΚΑ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε υπεύθυνη δήλωσή του κ. στην οποία αναφέρεται ότι καταβλήθηκε από αυτόν το χρηματικό ποσό 5.900,00 € γιατί ο προσφεύγων είχε διευκολύνει τον πατέρα του για πληρωμή δόσεων στην ΔΟΥ και στο ΕΦΚΑ.

Επειδή για καμία από τις επικαλούμενες πληρωμές δεν προσκομίζεται παραστατικό πληρωμής, εφόσον αυτή διενεργήθηκε σε κάποιο δημόσιο ταμείο, ή μεταφορά χρημάτων από τον λογαριασμό του προσφεύγοντος προκειμένου να αποδειχθεί ότι όντων διενεργήθηκαν πληρωμές στο όνομα τρίτου, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το χρηματικό ποσό 30.000,00 € αφορά δική του κατάθεση από αποταμιεύσεις, πλην όμως ο προσφεύγων δεν αιτιολογεί τη δυνατότητα ύπαρξης μετρητών εις χείρας του με δεδομένο ότι ο προσφεύγων δηλώνει διαχρονικά ζημίες από την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 14.12.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες με αριθμό/14.12.2023,/14.12.2023,/14.12.2023 και/14.12.2023 πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς τις πράξεις αυτές.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν

μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει τη διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής (πρβλ. ΔΕΔ Θ 1995/20.9.2019 ΔΕΔ Θ 78/15.1.2024).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης σε βάρος του προσφεύγοντος έχουν διαπιστωθεί οι εξής παραβάσεις:

- Ως προς το έτος 2017:

1. Σε έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 01/05/2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 84,00 € καθαρής αξίας 67,74 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 16,26 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. /02-03-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 250,00 €.

2. Σε έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 08/07/2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 208,00 € καθαρής αξίας 167,74 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 40,26 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. /02-03-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 500,00 € λόγω υποτροπής.

3. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ την 05/08/2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε (5) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 296,70 € καθαρής αξίας 239,27 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 57,43 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. /25-05-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00 € λόγω υποτροπής.

- Ως προς το έτος 2018:

1. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ την 29/4/2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση μίας (1) απόδειξης λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 1.000,00 € καθαρής αξίας 806,45 €

πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 193,55 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. /19-06-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00 € λόγω υποτροπής.

2. Σε έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ την 27/5/2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε (5) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 1.021,20 € καθαρής αξίας 823,55 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 197,65 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. /4-07-2018 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00 € λόγω υποτροπής και η υπ' αρ. /4-07-2018 πράξη επιβολής ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παρ. 8 του άρθρου 13Α Ν. 2523/1997.

3. Σε έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής την 16/08/2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε (5) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 313,80 € καθαρής αξίας 253,06 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ποσού 60,74 €. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η υπ' αρ. /18-04-2019 πράξη επιβολής προστίμου με ποσό προστίμου 1.000,00 € λόγω υποτροπής.

Επειδή οι υπ' αριθμ. /02-03-2018, /02-03-2018 και /25-05-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, που αφορούσαν μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2017 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του 2018, ήτοι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ περί υποτροπής και το επίμαχο πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1.1.2017- 31.12.2017 θα πρέπει να μετασχηματιστεί ως κάτωθι:

Έτος	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
2017	191.800,01	40.982,84	50,00%	20.491,42

Επειδή, περεταίρω, οι υπ' αριθμ. /02-03-2018, /02-03-2018 και /25-05-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του αρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου που αφορούσαν σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2017, καθώς και οι υπ' αριθμ. /19-06-2018 και /4-07-2018 Πράξεις Επιβολής του αρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου που αφορούσαν σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2018 και εκδόθηκαν όλες το 2018, ήτοι προγενέστερα της διάπραξης (τέλεσης) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων του ελέγχου και κοινοποιήθηκαν προ της έναρξης του παρόντος ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2018 πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ περί υποτροπής και ορθώς υπολογίστηκε το επίμαχο πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για το έτος αυτό ως κάτωθι:

Έτος	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
2018	309.949,19	65.313,27	200,00%	130.626,54

Κατόπιν των ανωτέρω η προσβαλλόμενη με αριθμό /14.12.2023 Πράξη Επιβολή Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ πρέπει να τροποποιηθεί ως εξής:

Έτος	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
2017	191.800,01	40.982,84	50,00%	20.491,42

2018	309.949,19	65.313,27	200,00%	130.626,54
			ΣΥΝΟΛΟ	151.117,96

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα α) την επικύρωση των με αριθμό/14.12.2023,/14.12.2023,/14.12.2023 και/14.12.2023 προσβαλλόμενων πράξεων και β) την τροποποίηση της με αριθμό/14.12.2023 Πράξης Επιβολή Προστίμου σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Εισόδημα:

Φορολογικό έτος 2017

Χρεωστικό ποσό	22.207,34
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	11.103,67
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	3.194,57
Σύνολο για καταβολή	36.505,58

(Ως η υπ' αριθ./14.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2018

Χρεωστικό ποσό	89.839,26
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	44.919,63
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	16.721,07
Σύνολο για καταβολή	151.479,96

(Ως η υπ' αριθ./14.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

- Φ.Π.Α.:

Φορολογική περίοδος 1.1.2017- 31.12.2017

Χρεωστικό υπόλοιπο	40.049,80
--------------------	-----------

(Ως η με αριθ./14.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

Φορολογική περίοδος 1.1.2018- 31.12.2018

Χρεωστικό υπόλοιπο	54.936,23
--------------------	-----------

(Ως η με αριθ./14.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

- Πρόστιμο άρ. 58^Α Κ.Φ.Δ.:

Έτος	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
2017	191.800,01	40.982,84	50,00%	20.491,42
2018	309.949,19	65.313,27	200,00%	130.626,54
			ΣΥΝΟΛΟ	151.117,96

(Ως η με αριθμό/14.12.2023 Πράξη Επιβολή Προστίμου)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.